

УДК 657.1

***В. В. Морун***

Бугульминский филиал Казанского национального исследовательского технологического университета (ФГБОУ ВО «КНИТУ»), Республика Татарстан, г. Бугульма, email: v\_morunov@mail.ru

### **ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С НОРМАТИВНЫМИ ПРАВОВЫМИ АКТАМИ, РЕГУЛИРУЮЩИМИ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

**Ключевые слова:** аудиторские организации, аудиторы, индивидуальные аудиторы, аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудита, качество аудиторской деятельности, Международная федерация бухгалтеров, саморегулируемая организация auditors, стандартизация процессов, стандартизация аудита.

В статье предложены, раскрыты и рассмотрены вопросы о применении международных стандартов аудита в системе регулирования аудиторской деятельности в соответствии с действующим законодательством РФ и другими нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность.

***V. V. Morunov***

Bugulma branch of the Kazan National Research Technological University (FSBEI HE "KNITU"), Republic of Tatarstan, Bugulma, email: v\_morunov@mail.ru

### **APPLICATION OF INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS IN ACCORDANCE WITH REGULATORY LEGAL ACTS REGULATING AUDITING ACTIVITIES**

**Keywords:** auditing organizations, auditors, individual auditors, audit, auditing activities, international auditing standards, audit quality, International Federation of Accountants, self-regulatory organization of auditors, process standardization, audit standardization.

The article proposes, discloses and discusses issues on the application of international auditing standards in the system of regulation of auditing activities in accordance with the current legislation of the Russian Federation and other regulatory legal acts regulating audit activities.

Вопрос о применении международных стандартов аудита в системе регулирования аудиторской деятельности в соответствии с действующим законодательством РФ и другими нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность, приобретает всё большую актуальность в связи с более динамичным изменением законодательства РФ, регулирующего аудиторскую деятельность, и его приближением к международным нормам и стандартам.

#### **Цель исследования**

Изучение процессов, связанных с применением международных стандартов аудита в системе регулирования аудиторской деятельности в соответствии с действующим законодательством РФ и другими нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность

#### **Материалы и методы исследования**

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведённых авторами ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

В последнее время всё более обсуждаемым становится вопрос применения стандартов и стандартизации бизнес-процессов. В этом отношении аудиторская деятельность и аудиторские процедуры не являются исключением.

Стандартизация, уже как вид деятельности, направлена, прежде всего, на разработку и практическое применение

ние (использование) стандартов в определённом сегменте деятельности с целью достижения планируемых результатов, среди которых – снижение себестоимости, повышение эффективности, снижение потерь, установление новых норм, и прочие целевые установки.

Как нам кажется, одной из ключевых целей стандартизации является повышение качества выпускаемой продукции, оказываемых услуг, выполняемых работ. И причин тому несколько.

Во-первых, стандартизация в виде одной из целей преследует установление нормативов, в том числе норм времени, норм трудоёмкости, норм материалоёмкости и других норм. Полученные в результате нормы используются далее как эталон для сравнения, оценки эффективности и, как результат, определения уровня качества или, другими словами, степени соответствия эталону.

Во-вторых, стандартизация требует периодического и постоянного переосмысления правильности построения процессов, и в результате она заставляет систему развиваться и улучшаться. Опираясь на достаточно известный цикл Шухарта–Деминга (циклический процесс принятия решений, состоящий из четырёх этапов: (1) планирование, (2) выполнение, (3) проверка, (4) корректировка), возможно обозначить роль стандартизации в процессе непрерывного улучшения как ключевую.

Причина признания такой высокой заслуги «стандартизации» как улучшающего процесса кроется в том, что при каждом новом витке цикла происходит сравнение с уже достигнутыми показателями и, как результат, производится оценка правильности этих результатов с точки зрения их эффективности для системы в целом, а также с точки зрения возможности и направления их дальнейшего улучшения, поскольку улучшение и развитие процессов, согласно принципу Шухарта–Деминга, можно проводить бесконечно.

Использование инструментов стандартизации в аудиторской деятельности в данном случае не является исключением, поскольку применение стандартов в аудите также направлено на обеспечение постоянного улучшения качества оказываемых аудиторских услуг. Ярким

примером таких процессов служит применение международных стандартов аудита в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, которое, в свою очередь, также направлено на повышение качества аудиторских услуг, оказываемых профессиональными аудиторами, аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Внедрение международных стандартов в аудите вызывает много вопросов, например, почему применение международных стандартов эффективнее отечественных? Однозначного и удовлетворяющего все запросы ответа на данный вопрос ещё нет, но предположений достаточно, например, в виде использования модели, основанной на международных стандартах аудита, которая позволяет применять в аудиторской практике уже готовые шаблоны и модели, применяемые аудиторами во всём мире, что, по меньшей мере, продемонстрирует ориентацию на приближение к международным нормам и правилам.

Другим очевидным ответом, как нам кажется, является возможность применения международных стандартов аудита как инструмента демонстрации потенциальным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчётности (инвесторам, кредиторам, покупателям, сотрудникам и др.) открытости к сотрудничеству, призыва к развитию отношений с отечественными производителями, что, в конечном счёте, развивает деловые отношения с потенциальными зарубежными контрагентами и должно увеличить инвестиционную привлекательность отечественной экономики.

Теперь рассмотрим нормативную сторону вопроса. В соответствии с нормами Приказа Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [8] на территории Российской Федерации введены в действие 48 международных стандартов аудита.

Сам Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н официально опубликован и зарегистрирован в Минюсте

России 31.01.2019 № 53639. Следовательно, в соответствии с пунктом 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 N 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» [7], Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н является нормативным правовым актом, обязательным к применению на территории Российской Федерации.

При этом в соответствии с нормами пункта 1 статьи 7 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ (далее – Закон № 307-ФЗ) аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита (далее – МСА), которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.

Проведём анализ данного утверждения. Итак, законодатель подчёркивает важность МСА в виде обязательности для применения в работе:

- аудиторских организаций,
- аудиторов,
- саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов, и
- их работников.

При этом вызывает вопрос применения местоимения «их». Относится ли фраза «их работников» к аудиторским организациям и аудиторам? Для ответа на этот вопрос необходимо определить, что в соответствии с отечественным законодательством понимается под «аудиторскими организациями» и «аудиторами», а также определить критерии отнесения стандартов к МСА.

Отдельно здесь стоит обратить внимание на СРО аудиторов: саморегулируемыми организациями (СРО) признаются некоммерческие организации, созданные в целях, предусмотренных Федеральным законом от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» и другими федеральными законами, основанные на членстве, объединя-

ющие субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведённых товаров (работ, услуг) либо объединяющие субъектов профессиональной деятельности определённого вида [5].

Так, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 3 Закона № 307-ФЗ под аудиторской организацией понимается коммерческая организация, являющаяся членом одной из СРО аудиторов. При этом коммерческая организация имеет право вести аудиторскую деятельность только с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов, членом которой такая организация является (п.2 ст. 3 Закона № 307-ФЗ) [3]. Таким образом, аудиторская организация может иметь в своём штате работников, для которых МСА являются обязательными при применении в работе.

А в соответствии с нормами пункта 1 статьи 4 Закона № 307-ФЗ аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов. При этом физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов (п. 2 ст. 4 Закона № 307-ФЗ) [3]. Далее, в п. 3 ст. 4 Закона № 307-ФЗ, законодатель конкретизирует, что аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, имеет право принимать участие в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных в соответствии с нормами статьи 1 Закона № 307-ФЗ. Получается, что аудитор – в смысле прямого толкования норм пунктов 1, 2, 3 статьи 4 Закона № 307-ФЗ – не может нанимать работников в соответствии с нормами трудового законодательства РФ, поскольку сам является таким работником.

Отдельного внимания заслуживает рассмотрение в рамках данной статьи понятия «индивидуальный аудитор»: в соответствии с пунктом 4 статьи 4 Закона № 307-ФЗ индивидуальный аудитор имеет право осуществлять аудитор-

скую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со статьёй 1 Закона № 307-ФЗ, если иное не предусмотрено законом № 307-ФЗ. Напомним, что в соответствии с нормами пункта 6 статьи 1 Закона № 307-ФЗ, индивидуальные аудиторы – это индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность. При этом, в соответствии с пунктом 1 статьи 23 Гражданского кодекса РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации его в качестве индивидуального предпринимателя [1]. А вот индивидуальные предприниматели могут нанимать работников по трудовому договору (в соответствии с нормами статьи 20 «Стороны трудовых отношений» Трудового кодекса РФ [2]).

Таким образом, получается, что в статье 4 «Аудитор» Закона № 307-ФЗ под «аудитором» понимается:

1) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов, являющееся работником аудиторской организации,

2) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя.

Одновременно при такой детализации возникает закономерный и в меру логичный вопрос: в каком статусе тогда в соответствии с нормами Закона № 307-ФЗ должно выступать физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов (т.е. профессиональный аттестованный аудитор), являющееся работником индивидуального аудитора? Статья 4 Закона № 307-ФЗ на данный вопрос однозначного ответа не даёт.

В отношении применения МСА отдельно необходимо обозначить, что в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона № 307-ФЗ на территории Российской Федерации применяются МСА, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) (далее – IFAC), и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Давайте проанализируем – о каком порядке признания и о каких МСА идёт речь в данном пункте.

Так в соответствии с пунктом 2 Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации (утверждено Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 № 576) (далее – Положение о признании МСА) [6], которым установлен порядок признания МСА, принимаемых IFAC, подлежащих применению на территории Российской Федерации, в состав документов, содержащих МСА, входят:

1) международные стандарты контроля качества (МСКК);

2) международные стандарты аудита финансовой информации (МСА);

3) международные отчёты о практике аудита финансовой информации (МОПА);

4) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок (МСОП);

5) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации (МСЗОУ);

6) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг (МССУ);

7) иные документы, определённые IFAC в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита;

8) изменения, которые вносятся в документы, указанные в пунктах 1-7.

В соответствии с нормами пункта 3 Положения о признании МСА, признание МСА применимыми на территории РФ – это процесс введения каждого документа, содержащего МСА, в действие на территории Российской Федерации, заключающийся в последовательном осуществлении следующих действий:

1) официальное получение от IFAC документа, содержащего МСА;

2) экспертиза применимости документа, содержащего МСА, на территории РФ;

3) принятие решения о введении документа, содержащего МСА, в действие на территории РФ;

4) опубликование документа, содержащего МСА [6].

Детальный порядок признания МСА, принимаемых IFAC, подлежащими при-

менению на территории РФ, установлен Положением о признании МСА. Например, внесение изменений во введённые в действие на территории РФ (в соответствии с Положением о признании МСА) документы, содержащие МСА, является частью признания МСА применимыми на территории РФ (в соответствии с пунктом 3 Положения о признании МСА).

В соответствии с нормами пункта 4 Положения о признании МСА, документ, содержащий МСА, признается подлежащим применению на территории РФ, если он соответствует основам регулирования аудиторской деятельности, установленным законодательством Российской Федерации. Иными словами, предположим, что здесь речь идёт о законодательстве Российской Федерации (в том числе – о нормах Закона № 307-ФЗ, о нормах Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее – Закон № 402-ФЗ) [4] и т.д.) и иных нормативных правовых актах, регулирующих аудиторскую деятельность (статья 2 Закона № 307-ФЗ) [3]. В таком случае закономерным становится вопрос, – какие из нормативных правовых актов следует относить к основам регулирования аудиторской деятельности, а какие нет? К примеру, в пункте 1 статьи 1 Закона № 307-ФЗ указано, что Закон № 307-ФЗ определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Но данный пункт не отрицает возможность существования других нормативных правовых документов, установленных законодательством Российской Федерации и соответствующим основам регулирования аудиторской деятельности.

Нормы пункта 5 Положения о признании МСА гласят, что признанию применимыми на территории РФ подлежат документы, содержащие МСА, на русском языке. Данная норма, считаем, в достаточной степени справедлива, учитывая, что и в других нормативных правовых актах содержатся аналогичные нормы. Например, в статье 431 Гражданского кодекса РФ [1] указано, что при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нём слов и выражений. Буквальное значение условия договора в случае его неясности устанавливается

путём сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом.

Кроме того, необходимо обратить внимание и на «Основные принципы организации перевода на русский язык международных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности на территории Российской Федерации» [10] (далее – Основные принципы организации перевода на русский язык), в соответствии с которым и должен осуществляться перевод МСА на русский язык. При этом, обратим внимание, от точности слов, уместности и правильности перевода (с точки зрения понимания и восприятия перевода русскоязычным читателем), соблюдения принципов перевода, зависит в конечном итоге и правильность осмысления и применения МСА.

В этой связи обратим внимание на пункт 5 Положения о признании МСА, в соответствии с которым признанию применимыми на территории Российской Федерации подлежат документы, содержащие МСА, только на русском языке. При этом Минфин России должен обеспечить официальное получение от IFAC перевода на русский язык каждого документа, содержащего международные стандарты аудита. Однако, в соответствии с п. 6 Положения о признании МСА, с целью подтверждения применимости на территории РФ, в отношении каждого документа, содержащего международные стандарты аудита, проводится экспертиза, порядок проведения которой устанавливается Минфином России (Приказ Минфина России от 05.08.2015 № 122н «Об утверждении Порядка проведения экспертизы применимости документов, содержащих международные стандарты аудита, на территории Российской Федерации») [9]. При этом, хотелось бы обратить внимание, что экспертизу применимости документов, содержащих международные стандарты аудита, на территории РФ осуществляет совет по аудиторской деятельности, т.е. тем самым органом, которым одобрены Основные принципы организации перевода на русский язык [10].

Одновременно повторно заметим, что Минфин России должен обеспечить официальное получение от IFAC перево-

да на русский язык каждого документа, содержащего международные стандарты аудита, а не организовать перевод такого документа на русский язык. Далее данный документ направляется на экспертизу. В соответствии с п. 7 Положения о признании МСА, результаты проведенной экспертизы оформляются в форме заключения, которое содержит один из следующих выводов:

а) подтверждение применимости на территории РФ документа, содержащего МСА, в целом;

б) подтверждение применимости на территории Российской Федерации документа, содержащего МСА, с изъятием отдельных положений этого документа, применимость которых на территории Российской Федерации подтверждена быть не может, и (или) дополнением этого документа отдельными положениями, определяющими особенности применения его на территории Российской Федерации;

в) вывод о невозможности подтверждения применимости на территории РФ документа, содержащего МСА, в целом.

Вышеописанные процедуры в определенном смысле ставят под сомнение возможность правильного русскоязычного осмысления и применения МСА с точки зрения наличия переводных рисков, что в свою очередь, считаем, является скорее досадным минусом стандартизации аудиторской деятельности на основе МСА.

Интересным также, как нам кажется, является и тот факт, что за исключением «Основных принципов организации перевода на русский язык» нигде в нормах Закона № 307-ФЗ, а также нормах законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актах, регулирующих аудиторскую

деятельность, не закреплено допущение о возможном риске неточного перевода. В таком случае, было бы логично закрепить принцип «приоритета содержания перед формой» с целью наделения полномочиями аудиторских организаций и аудиторов (включая индивидуальных аудиторов) применения правил МСА не по формальному признаку, а с учётом особенностей ситуации.

Ввиду этого, считаем необходимым учесть возможные переводные риски в рамках возможной актуализации следующих документов:

– Положение о признании МСА,

– «Основные принципы организации перевода на русский язык» (следует также учитывать, что данный документ появился на свет достаточно давно (2013 год), и он (документ), по сути, никакой юридической силы не имеет (документ опубликован не был; текст документа приведён в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 09.04.2013; одобрен Советом по аудиторской деятельности 26.03.2013, протокол № 8).

### Выводы

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что МСА подлежат применению на территории Российской Федерации только после получения от IFAC и экспертизы русскоязычного перевода в соответствии с порядком, установленным Положением о признании МСА. При этом МСА, признанные применимыми на территории РФ, – обязательны к применению в работе:

- аудиторских организаций,
- аудиторов, являющихся работниками аудиторских организаций,
- индивидуальных аудиторов,
- СРО аудиторов и их работников.

### *Библиографический список*

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // СПС «Консультант плюс», 2021.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 29.12.2020) // СПС «Консультант плюс», 2021.
3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СПС «Консультант плюс», 2021.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» // СПС «Консультант плюс», 2021.

5. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 03.08.2018) «О саморегулируемых организациях» // СПС «Консультант плюс», 2021.
6. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 (ред. от 31.12.2020) «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2021.
7. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» // СПС «Консультант плюс», 2021.
8. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N 53639) // СПС «Консультант плюс», 2021.
9. Приказ Минфина России от 05.08.2015 N 122н «Об утверждении Порядка проведения экспертизы применимости документов, содержащих международные стандарты аудита, на территории Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2015 N 39817) // СПС «Консультант плюс», 2021.
10. Основные принципы организации перевода на русский язык международных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности на территории Российской Федерации (одобрены Советом по аудиторской деятельности 26.03.2013, протокол N 8) // СПС «Консультант плюс», 2021.
11. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учёт*. 2020. № 1. с.17-21
12. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение независимости аудитора в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации // *Управленческий учет*. 2020. № 5. с.20-23
13. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. К вопросу об определении категории «аудиторская тайна» в соответствии с законодательством РФ // *Audit, uçot və statistika / Audit, accounting and statistics*, ISSN: 2616-4310, *Audit* № 3, Vol. 25, 2019, pp. 3-12.
14. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. О понятиях «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги» в соответствии с законодательством Российской Федерации // // *Audit, uçot və statistika / Audit, accounting and statistics*, ISSN: 2616-4310, *Audit* № 4, Vol. 26, 2019, pp. 3–11.
15. Морунов В.В. Международные стандарты аудита как основа формирования требований к качеству аудита // *Kant*. 2017. № 4 (25). с. 221-223.